

Audience publique du 28 janvier 2009

Recours formé par
la société anonyme ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24695 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 août 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 juillet 2008 ayant déclaré les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt communal des années 2004, 2005 et 2006, ainsi que contre les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de ces mêmes années irrecevables ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 janvier 2009.

Le 16 avril 2008, la société anonyme ... ayant son siège social L-..., immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 101.428 et représentée par son Conseil d'administration actuellement en fonction a introduit auprès du directeur des Contributions directes (ci-après qualifié de « le directeur »), une réclamation à l'encontre des bulletins d'imposition suivants :

- bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités 2004, 2005, 2006, émis le 19 décembre 2007 ;
- bulletins de l'impôt commercial communal 2004, 2005, 2006, émis le 19 décembre 2007 ;
- bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2004, 2005, 2006, émis le 19 décembre 2007.

Cette réclamation fut rejetée le 28 juillet 2008 par le directeur comme étant tardive et partant, irrecevable dans les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 16 avril 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, ainsi que contre les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de ces mêmes années, tous émis le 19 décembre 2007;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce, ni avec les exigences d'une procédure ordonnée, ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;

*Considérant que les bulletins litigieux ont été notifiés par simples plis fermés à l'adresse de la réclamante en date du 19 décembre 2007 ;
que toutes les dispositions légales inhérentes à la régularité des actes attaqués, dont celles du § 211 AO, notamment une instruction relative aux délais et voies de recours, actuellement critiquées par la réclamante, ayant été respectées en l'espèce, les délais de réclamation qui, aux termes des §§ 245 et 246 AO, sont de trois mois, ont commencé à courir à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste, en l'occurrence donc à partir du 24 décembre 2007 ;*

Considérant que les réclamations, entrées le 16 avril 2008, n'ont pas été introduites dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 25 mars 2008 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive est irrecevable ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables. »

Par requête déposée le 4 août 2008, la société anonyme ... a introduit un recours en réformation sinon en annulation contre la décision précitée du directeur du 28 juillet 2008.

La partie requérante développe d'abord des considérations de fait d'après lesquelles elle conteste la position du bureau d'imposition entendant imposer des distributions cachées de bénéfices réalisés par la société ..., au motif que la répartition des frais effectués dans l'intérêt de la société et des frais privés ne serait pas suffisamment nette et précise. A l'appui de cette position, le bureau d'imposition soutiendrait à tort que la comptabilisation globale des dépenses litigieuses, l'absence d'identification des clients sur diverses factures, et le caractère

non détaillé de nombreux documents justificatifs, empêcheraient de procéder à une répartition pertinente des frais engagés par la société

Au niveau de la recevabilité du recours, la partie requérante fait valoir que si certes, l'introduction de la réclamation en date du 16 avril 2008 se situait en dehors du délai légal de 3 mois, sa recevabilité n'aurait pu s'en trouver affectée, les délais de recours n'ayant pu commencer à courir du fait de l'inexactitude et de l'insuffisance des instructions relatives aux voies de recours telles qu'annexées au verso des bulletins.

D'après la partie requérante les points suivants permettraient en effet de dénoncer l'imprécision et le manque de lisibilité de ces instructions :

1. *En premier lieu, les instructions sont toujours les mêmes quel que soit le bulletin concerné. Qu'il s'agisse d'un bulletin d'imposition stricto sensu (comme pour l'impôt sur le revenu), d'un bulletin d'assiette (en matière d'ICC p.ex.) ou encore d'un bulletin de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, les instructions sont toujours identiques, ce qui revient à demander au contribuable de comprendre la matière et de qualifier le bulletin qui lui est soumis. (Autant lui envoyer une copie de la loi générale en lui demandant de s'y retrouver). Cette imprécision est contraire à la AO qui, en son § 211 AO déclare : « eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde einzulegen ist ». Cette instruction requiert en effet que le contribuable soit informé de la démarche à accomplir concrètement, au regard de sa situation particulière, et non dans tous les cas pouvant se présenter.*
2. *Le point 1 de la page intitulée « Instruction concernant les voies de recours » indique: « Les réclamations contre... peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent... ». Étant donné que les instructions mentionnent de façon exhaustive toutes les possibilités d'envoi existantes, il faudrait impérativement qu'elles spécifient doivent et non « peuvent ». En lisant les instructions, un contribuable peut donc légitimement croire que le préalable administratif n'est en rien obligatoire et qu'il se, trouverait ainsi en matière de droit commun administratif, ce qui signifie qu'il pourrait sans dommage, également s'adresser directement aux juridictions administratives. La situation en matière d'impôts directs est suffisamment exceptionnelle pour mériter une mention particulière (à l'inverse en matière de TVA, où le contribuable peut s'adresser soit à l'administration soit directement au tribunal). Or les instructions sont totalement muettes sur ce point. Dès lors, et sans le moindre doute possible, les instructions sont insuffisantes à cet égard.*
3. *Les instructions mentionnent les délais de recours mais ne précisent nulle part que ces délais sont de forclusion. Cette information est encore suffisamment importante pour mériter d'être mentionnée.*
4. *Sur la nature du recours, hiérarchique ou juridictionnel (jusqu'en 1997 la réclamation devant le directeur était assimilée à un recours juridictionnel), les instructions sont muettes.*
5. *Aucune instruction n'existe quant à la possibilité d'agir par mandataire, à l'éventuelle assistance d'un avocat, etc.*
6. *Quant à l'imposition sur la fortune, sous le point 7 libellé ainsi :*

« 7. Établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation :

Les immeubles d'exploitation indigènes ont été portés en compte à raison de la valeur unitaire. Le présent bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires pour les immeubles sont inexactes ».

Une fois encore, les instructions sur les voies de recours indiquent ce qu'il ne faut pas faire sans préciser ce qui est requis. Il nous est dit que le bulletin (qui selon les instructions est le « présent » bulletin, celui que le contribuable a devant les yeux, et qui sera toujours un bulletin d'établissement) ne peut être attaqué pour critiquer les valeurs unitaires. Dont acte. Dès lors, pour quelles raisons peut-on et doit-on attaquer un bulletin d'établissement de la fortune ? Les instructions sont muettes sur ce point. Il y a une véritable absence d'information sur les voies de recours. En effet, si le contribuable n'a pas d'immeubles, les informations contenues dans les trois lignes des instructions sont sans objet à son égard. Pour lui, les indications figurant au verso du bulletin se réduisent à :

« 7. Établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation : »

Etudions les instructions relatives à l'impôt sur la fortune.

« 6. Impôt sur la fortune : Les exploitations agricoles et forestières, les propriétés foncières et les entreprises commerciales industrielles, minières ou artisanales indigènes ou les quotes-parts de celles-ci ont été portées en compte à raison de leurs valeurs unitaires. Le bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires sont inexactes. Le bulletin d'impôt sur la fortune est rectifié d'office, si les valeurs unitaires sont modifiées à la suite de l'introduction de réclamations ou de recours ».

Ce passage comporte 3 phrases. La seconde est de nouveau négative. La troisième est encore alambiquée : elle nous apprend que le bulletin est amendé dans la mesure où les valeurs unitaires sont modifiées à la suite de l'introduction d'une réclamation ou d'un recours. Finalement, le chat est sorti du sac ! Dans le passage consacré aux bulletins d'impôt sur la fortune on nous dit incidemment que c'est contre le bulletin d'établissement qu'il faut réclamer, ce qui entraîne une rectification d'office en cas de modifications des bulletins à la « suite de l'introduction de réclamations ou de recours ».

7. Confusion terminologique

Quelle distinction opérer entre réclamations et recours ? Cette imprécision est susceptible d'égarer le contribuable pourtant sur le point d'établir une réclamation recevable. En effet, le point 1 n'évoque que des réclamations et le § 228 AO vise uniquement les «réclamations devant le directeur ». Pourquoi alourdir l'exposé en introduisant à ce niveau de la procédure, des notions jusque là inexistantes.

Le libellé est exactement identique lorsque le bulletin est p.ex. un bulletin de retenue à la source sur des revenus de capitaux : sur le verso on parlera encore du « présent bulletin » sous la même rubrique des bulletins d'établissement.

8. Absence d'instructions sur le recours juridictionnel

Une autre insuffisance manifeste de ces instructions sur les voies de recours tient à ce que le contribuable n'apprend rien sur la suite des événements. Certes, il sait que sa réclamation peut être adressée à telle ou telle personne, sans pour autant apprendre ce qui doit ensuite advenir.

Concrètement : le contribuable introduit sa réclamation. Puis il attend, en général longtemps dans la mesure où le directeur ne tranche pas le cas. Si par exception le directeur se prononce, alors sa décision comporte les indications requises pour guider le contribuable vers le tribunal. Dans ce cas, les instructions sont effectivement irréprochables dans la mesure où elles indiquent correctement à qui le recours doit être adressé. Ce cas est donc résolu de façon satisfaisante. Si le directeur était obligé de

trancher dans tous les cas, les instructions sur les voies de recours ne seraient pas critiquables.

Malheureusement, il ne s'agit pas du cas-type (et en l'espèce, ce n'est pas le cas de la Société). En règle générale, le directeur a tendance de ne pas se prononcer. Le bulletin n'évoque pas ce qui se passe après, et le contribuable n'est donc pas informé des points suivants, notamment :

de la possibilité de recourir devant le tribunal six mois après l'introduction de sa réclamation devant le directeur,

de la possibilité de continuer à attendre au-delà du délai de 6 mois,

de la nature de ce recours qui peut être juridictionnel, en annulation ou encore en réformation,

des possibilités de se faire représenter par un avocat, un réviseur ou un expert comptable,

de la nécessité de réclamer contre le bulletin d'imposition initial et non contre le silence de l'administration.

Sur tous ces points, le contribuable est laissé dans l'ignorance.

9. *Effets des bulletins*

Le dernier alinéa des instructions est également fort discutable.

En indiquant « L'effet de ce bulletin n'est pas suspendu par l'introduction d'une réclamation. L'imposition des co-intéressés à l'impôt sur le revenu (à l'impôt sur le revenu des collectivités) n'est pas retardée par suite de cette réclamation ». En limitant cet effet aux impôts sur le revenu, on pourrait croire que l'effet d'un autre bulletin d'imposition (celui portant par exemple sur la fortune) serait suspendu. Or tel n'est pas le cas.

Sont encore totalement dénuées de pertinence les instructions sur les voies de recours en leur point 5.

10. *Impôt commercial communal*

« 5. Impôt commercial communal : L'établissement de la base d'assiette globale ne peut être contesté pour le seul motif que les valeurs unitaires ou les quote-parts de ces valeurs ont été établies d'une manière inexacte. Les contestations de l'espèce ne peuvent être formées que contre les bulletins d'établissements respectifs ».

Comme toujours ces phrases sont négatives et partant, difficilement lisibles. La première est de nos jours totalement inutile : les valeurs unitaires établies de façon séparée n'entrent plus dans « la base d'assiette globale » (qui d'ailleurs ne mérite plus cette appellation depuis l'abolition de l'ICC sur le capital, donc depuis 1997 !). En revanche, il est omis de mentionner le seul point vraiment pertinent, à savoir qu'en cas d'ajustement du bulletin d'impôt sur les revenus (des collectivités) notamment suite à une réclamation, le bulletin d'imposition au titre de l'ICC sera automatiquement amendé. Le « s » ajoutés aux « bulletins d'établissement » est encore susceptible d'induire en erreur le contribuable.

11. *La référence aux immeubles*

Le bulletin envoyé à la Société comprend encore une mention « personnelle » puisqu'elle complète les instructions figurant au verso par le passage suivant : « 1. D) L'établissement de la valeur unitaire

8. Etablissement de la valeur unitaire

Les immeubles d'exploitation indigènes ont été portés en compte à raison de la valeur unitaire. Le présent bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires pour les immeubles d'exploitation sont inexactes ».

Trois remarques :

La numérotation « 1. D » et encore « 8 » est totalement mystérieuse et n'a aucun sens par rapport aux indications figurant au verso ;

L'ajout de ce passage est sans objet à l'égard de la Société, qui n'a aucun immeuble indigène (!);

L'ajout est de toute façon inutile, même pour les contribuables possédant des immeubles indigènes car ce texte figure déjà textuellement de façon identique au point 7 des instructions figurant au verso.

Par ailleurs, l'intérêt du requérant étant évident, le recours à l'encontre de la décision déferée de rejet devrait être ouvert devant le tribunal administratif.

Quant au fond du dossier, la partie requérant fait valoir que l'utilité sociale des dépenses litigieuses reposerait essentiellement sur la spécificité des services offerts par la société Cette dernière proposerait en effet à ses clients des prestations de consulting et d'accompagnement haut de gamme. Elle aurait pour objet de contribuer à la croissance de ses clients, tant géographiquement que par accroissement de la main d'oeuvre. La société ... aurait ainsi montré ses compétences dans les secteurs du luxe, de la grande consommation, de la distribution et des médias. Elle offrirait ses services au niveau international et jouirait d'un savoir faire particulier en Asie.

La représentante étatique a déposé un mémoire en réponse en date du 17 novembre 2008 dans lequel elle conclut d'abord à l'irrecevabilité du recours pour ne pas avoir été introduit conformément à l'article 1^{er} et 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives alors que la décision attaquée ne serait pas clairement précisée et prêterait à confusion alors que le recourant se limiterait dans le dispositif de son recours à viser une « *décision de rejet du directeur de l'Administration des Contributions Directes* », sans pour autant la désigner plus amplement, et en particulier d'en indiquer le numéro de rôle.

La référence y contenue et relative à des bulletins d'imposition contestés, sans la moindre indication plus précise quant à la nature et la date de ces bulletins serait encore plus vague et prêterait davantage à confusion.

Par ailleurs, les instructions concernant les voies de recours reproduites sur les décisions incriminées ne feraient que reprendre les dispositions légales et applicables en la matière qui ne sauraient être modifiées ni par le directeur des contributions ni par les juridictions administratives.

La représentante étatique, en ordre plus subsidiaire, demande la confirmation de la décision directoriale alors qu'il serait de jurisprudence « *que dans la situation du contribuable, qui n'est pas obligé de se faire représenter pour l'introduction d'une réclamation, l'instruction sur les voies de recours est à considérer comme étant complète, lorsqu'elle contient toutes les indications nécessaires pour informer le destinataire sur la voie à suivre lorsqu'il entend agir lui-même.* »

Il ne serait pas du devoir du bureau d'imposition de prévoir et de combler toutes les lacunes au niveau des connaissances procédurales qui peuvent se présenter dans le chef d'autres personnes que le recourant, lesquelles ne peuvent valablement être que les professionnels de la postulation (TA 06/01/99 N° du rôle 10357 et 10844, confirmé par arrêt du 14/10/99, 11126C).

La déléguée du gouvernement a continué ses développements comme suit :

que l'attitude de Maître WINANDY de s'acharner à contester ce principe est étonnant et rend perplexe si l'on constate qu'il s'exprime expressément en faveur de ce même principe qu'il reconnaît et défend dans ses propres ouvrages (cf. WINANDY Jean-Pierre, Les impôts sur le revenu et la fortune, Promoculture, 2002, p. 280 et 281)

qu'il résulte clairement de l'analyse des instructions concernant les voies de recours telles que indiquées sur tout bulletin qu'elles sont non seulement conformes aux dispositions légales en la matière qu'elles reflètent, mais également en concordance avec la jurisprudence précitée (voire même avec les propres écrits de Me WINANDY);

que pour le cas où le tribunal retiendrait une indication imparfaite sur les voies de recours (quod non), cette irrégularité n'aurait cependant aucune incidence sur le délai à agir ;

qu'en effet, il est également de jurisprudence qu'une instruction imparfaite sur les voies de recours figurant dans une décision litigieuse en ce sens que la nature de la voie de recours susceptible d'être introduite n'y est pas spécifiée, n'empêche pas le délai de recours à courir, étant donné que tous les éléments essentiels d'une instruction utile sur les voies de recours, en l'occurrence le délai pour agir ainsi que l'institution auprès de laquelle le recours doit être introduit, ont été portés à la connaissance du destinataire de la décision, et qu'aucune lésion afférente des droits de la défense ne peut être retenue (TA 02/03/05 n°18758) ;

que de toute façon aucun formalisme spécifique n'est imposé aux contribuables lors de l'exercice d'une voie de recours indiquée alors que le § 249, alinéa 2 AO précise à l'exclusion de tout doute qu'un « Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt » ;

qu'il résulte des éléments du dossier que les droits de la défense de la recourante ont été pleinement garantis et qu'elle était valablement en mesure d'introduire sa réclamation contre le bulletin litigieux (ce qu'elle a d'ailleurs fait) ;

que c'est cependant à juste titre que la tardiveté de la réclamation a été constatée pour avoir été introduite en dehors des délais légaux, et en l'absence de tout élément ayant pu empêcher ces délais de courir ;

Attendu en ce qui concerne les points spécifiques soulevés par Maître WINANDY quant à une éventuelle imprécision et manque de lisibilité des instructions sur les voies de recours (quod non), il y a lieu, et pour autant que de besoin, de faire les remarques suivantes :

Ad 1)

que d'après le raisonnement de Me WINANDY, le lecteur non averti pourrait être amené à croire que le contribuable devrait choisir parmi vingt-six possibilités la bonne voie de recours adéquate à son cas ;

qu'il n'existe cependant que deux voies de recours possibles pour contester les bulletins ou autres décisions émanant du bureau d'imposition, à savoir la réclamation de même que la « Beschwerde » qui sont suffisamment exposées et expliquées dans les instructions y relatives qui figurent au verso de tout bulletin, et ceci dans le respect absolu des dispositions du § 211 AO;

ad 2), 3) et 4)

que le raisonnement de Me WINANDY est absurde et frôle le ridicule juridique dans la mesure où l'indication du verbe « doivent » au lieu de « peuvent » impliquerait un non-sens absolu, notamment que le contribuable serait obligé d'exercer une voie de recours dans tous les cas, et pour tout bulletin même s'il ne le souhaite pas, et en l'absence d'un préjudice voire d'un intérêt légitime ;

qu'une indication obligatoire d'après laquelle l'exercice de la voie de recours respective constitue un préalable administratif obligatoire n'est pas requise alors que ceci ne figure pas parmi les éléments essentiels d'une instruction utile sur les voies de recours, comme cela a déjà été développée plus amplement ci-dessus;

que ceci s'applique également en ce qui concerne la précision demandée quant à une indication des délais de forclusion (d'ailleurs superfétatoire, car tous ces délais visés sont par définition et essence des délais de forclusion) où sur la nature du recours (qui n'est de toute façon plus juridictionnel depuis 1997, comme Me WINANDY le reconnaît lui-même);

que l'indication quant à la possibilité de se faire représenter par un mandataire n'est pas requise dans les cas, comme en l'espèce, où le contribuable n'est pas obligé, de par la loi, de recourir à l'assistance d'un professionnel pour se faire représenter dans l'exercice de la voie de recours, (TA 06/01/99 nos 0357 et 10844, confirmé par arrêt du 14/10/99, n° 11126C; TA 01/12/99 n° 11159 ; WINANDY Jean-Pierre, Les impôts sur le revenu et la fortune, Promoculture, 2002, p. 281 ;

ad 10)

que malgré le fait que les contestations y étayées par Me WINANDY sont sans objet et dénouées de tout fondement en relation avec le présent recours et la réclamation du 29 février 2008, il y a néanmoins lieu de souligner que, pour autant que de besoin, l'indication de ces points litigieux parmi les instructions concernant les voies de recours ne constitue qu'un simple rappel des dispositions légales applicables en la matière (que Me WINANDY ne semble pas maîtriser sinon il ne les contesterait pas);

que, et conformément aux développements précédents, ces points ne constituent pas des éléments essentiels d'une instruction utile sur les voies de recours, mais y figurent à titre de facilité pour mieux guider le contribuable dans l'exercice de sa voie de recours, sous condition cependant que ce dernier souhaite voir modifier le bulletin émis par le bureau d'imposition à son encontre.

En ce qui concerne l'imposition des distributions cachées de bénéfices réalisés, il y aurait, d'après la représentante étatique, lieu de souligner que ces impositions auraient été établies à la suite d'une procédure fiscale consciencieusement menée et sur base du contrôle sur place du 6 novembre 2007 tel que cela résulterait explicitement du dossier fiscal.

Il importerait également de souligner que la demande de renseignements supplémentaires que le bureau d'imposition a formulée en date du 3 décembre 2007 serait restée sans prise de position de la part de la recourante.

Il résulterait ainsi clairement des développements précédents ainsi que des éléments du dossier fiscal que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, ainsi que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de ces mêmes années auraient été émis conformément à la loi.

La partie requérante a déposé un mémoire en réplique en date du 25 novembre 2008 dans lequel elle approfondit ses développements antérieurs.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », ensemble l'article 8 paragraphe 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la société anonyme

La requête introductive d'instance porte à sa première page la mention qu'un « *recours est introduit contre la décision de rejet du directeur de l'Administration des Contributions directes en date du 28 juillet 2008* ».

Etaient joints à ce recours, d'après le bordereau des pièces figurant à la page treize du recours :

- « *Bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités 2004, 2005, 2006, émis le 19 décembre 2007* ;
- *Bulletins de l'impôt commercial communal 2004, 2005, 2006, émis le 19 décembre 2007* ,
- *Bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2004, 2005, 2006, émis le 19 décembre 2007* ;
- *CV de Madame ...* ;
- *CV de Monsieur ...* ;
- *Article « Club parisiens : patrons et ministres s'y pressent » publié dans le numéro 198 du mois de mars 2008 dans le mensuel « Capital »* ;
- *Décision de rejet du directeur de l'Administration des Contributions Directes, en date du 28 juillet 2008.* »

Même si la partie requérante a omis de fournir parmi ses pièces la page 2 de la décision directoriale du 28 juillet 2008, la partie défenderesse n'a pas pu se méprendre sur la portée de la requête déposée, à laquelle elle a répondu en connaissance de cause et en étant à même d'exposer et de produire tels arguments et pièces que la défense de ses droits et intérêts lui a fait considérer comme nécessaires ou utiles de sorte que le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les forme et délai de la loi est à déclarer recevable aux termes de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives.

Le recours en annulation est à déclarer irrecevable.

Concernant les instructions sur les voies de recours figurant sur les bulletins d'impôt, il y a lieu de rappeler de prime abord qu'aux termes de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives:

« (1) *Le tribunal administratif connaît des contestations relatives : a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises (...)*

(3) *1. Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.(...) »*

Dès lors, le tribunal ne connaît que des recours dirigés contre les décisions du directeur si les lois relatives aux impôts directs de l'Etat prévoient un tel recours. Les décisions que le législateur considère comme bulletins et susceptibles d'être contestées par voie de réclamation auprès du directeur sont énumérées aux paragraphes 228 et 235 AO.

Le paragraphe 228 AO dispose : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1er, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond.* »

Les bulletins visés par les paragraphes 228 et 235 AO précités constituent par conséquent des décisions administratives susceptibles d'une réclamation auprès du directeur, dont la décision sera à son tour susceptible d'un recours au fond devant le tribunal administratif, en vertu du paragraphe 228 AO et de l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996.

Le § 249 AO prévoit que :

„Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.

Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.

Die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt. Ferner genügt es, wenn ein Rechtsmittel, das sich gegen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder gegen die Festsetzung eines Steuermessbetrags richtet, bei der zur Erteilung des Steuerbescheids zuständigen Stelle angebracht wird. Das Rechtsmittel ist in den Fällen der Sätze 2 und 3 der zuständigen Stelle zu übermitteln. Die schriftliche Anbringung bei einer anderen Behörde ist unschädlich, wenn das Rechtsmittel rechtzeitig der zur Entscheidung berufenen Stelle oder einer für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde übermittelt wird.“

L'ensemble des décisions entreprises, à savoir les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités 2004, 2005, 2006; émis le 19 décembre 2007 ; les bulletins de l'impôt commercial communal 2004, 2005, 2006; émis le 19 décembre 2007 et les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2004, 2005, 2006; émis le 19 décembre 2007, contiennent notamment toutes les « *Instructions concernant les voies de recours* » suivantes:

« 1. Les réclamations contre l'établissement de l'impôt, les imputations, la fixation des avances, l'établissement de la base d'assiette globale de l'impôt commercial communal, rétablissement de la valeur unitaire, rétablissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent, par écrit ou par une déclaration verbale dont il est dressé procès-verbal. Une déclaration verbale dont procès-verbal n'a pas été dressé est inopérante.

Il en est de même pour le recours contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif ou défaut de déclaration.

2. *Le délai de recours est de trois mois à partir de l'expiration du jour de la notification du bulletin.*

La notification au Grand-Duché est présumée avoir lieu

- en cas de lettre recommandée: le troisième jour après la remise du bulletin à la poste,

- en cas de simple pli: le troisième jour ouvrable après la remise du bulletin à la poste.

Lorsqu'un contribuable résidant à l'étranger n'a pas élu domicile au Grand-Duché malgré une sommation à cet effet, la notification est censée avoir lieu par la remise du bulletin à la poste (§ 89 AO). »

Il est à préciser qu'au-delà de ces indications, tous les bulletins contiennent encore de nombreuses autres précisions plus spécifiques n'ayant néanmoins pas la moindre incidence au niveau des délais et de la procédure pré-spécifiés.

L'utilisation de la terminologie « *soit....soit* », (donc d'une conjonction marquant l'...native) équivalait, d'après le lexique « *Le Grand Robert* » à « *soit l'un, soit l'autre* » et ne permet pas, comme l'indique à tort la partie requérante qu'on pourrait encore s'imaginer une troisième ...native.

Il est tout aussi inconcevable de vouloir prétendre que l'emploi du verbe « *pouvoir* » dans le contexte dans lequel il est employé puisse signifier autre chose que « *d'avoir le choix entre les deux hypothèses prévues* » en tentant de vouloir faire passer une troisième hypothèse consistant « *à permettre de ne rien faire du tout* » qui serait également permise sans sanction légale.

Il est de jurisprudence que « *lorsque le contribuable n'est pas obligé de se faire représenter pour l'introduction d'un recours, l'instruction sur les voies de recours est à considérer comme étant complète, lorsqu'elle contient toutes les indications nécessaires pour informer le destinataire sur la voie à suivre lorsqu'il entend agir lui-même. Il n'est en effet pas du devoir du directeur de prévoir et de combler toutes les lacunes au niveau des connaissances procédurales qui peuvent se présenter dans le chef d'autres personnes que le recourant lesquelles ne peuvent valablement être que les professionnels visés à l'article 2 paragraphe 1er de la loi modifiée du 10 août 1991, que le contribuable peut librement choisir, sans cependant y être obligé – TA 6-1-99 (10357 et 10844, confirmé par arrêt du 14-10-99, 11126C). »*

Au vu de ces considérations, le tribunal arrive à la conclusion qu'en indiquant que « *les réclamations peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent,et que le délai de recours est de trois mois à partir de l'expiration du jour de la notification du bulletin* », les bulletins litigieux ont contenu toutes les indications nécessaires et complètes pour informer le destinataire sur la voie à suivre de sorte que le délai du recours contentieux a commencé à courir le troisième jour ouvrable après la remise du bulletin à la poste donc en l'occurrence, comme dégagé à juste titre par le directeur de l'Administration des Contributions directes à partir du 24 décembre 2007.

Les réclamations, entrées le 16 avril 2008 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, n'ont partant pas été introduites dans le délai légal de réclamation qui a expiré le 25 mars 2008 de sorte qu'elles ont à juste titre été déclarées irrecevables.

La décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 juillet 2008 est partant à confirmer et le recours à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

déclare le recours en réformation recevable ;

le déclare non fondé ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 28 janvier 2009 par :

Marc Feyereisen, président,
Catherine Thomé, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Feyereisen